

Sygnatura ILPP3/443-118/09/10/11-6S1/TK

Data 2011.10.31

Autor Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu

Temat Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) --> Przepisy ogólne --> Definicje legalne

Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) --> Organizacja obrotu wyrobami akcyzowymi --> Podmiot pośredniczący --> Zezwolenie na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący

Podatek akcyzowy (ustawa z dnia 6.12.2008r.) --> Wyroby akcyzowe-przepisy szczegółowe. Podstawa opodatkowania i stawki akcyzy. --> Wyroby energetyczne i energia elektryczna --> Stawki akcyzy na wyroby energetyczne

Istota interpretacji

1. Czy na działalność przedstawioną w stanie faktycznym konieczne jest zezwolenie na prowadzenie działalności w charakterze podmiotu pośredniczącego?
2. Czy można stosować upoważnienie do uzupełnienia oświadczeń w zakresie numerów faktur, czy również o inne dane, takie jak np. ilość?

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów - uwzględniając wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 176/11 - stwierdza, że stanowisko Spółki, przedstawione we wniosku z dnia 6 lipca 2009 r. (data wpływu 20 lipca 2009 r.), uzupełnionym pismem z dnia 14 września 2009 r. (data wpływu 17 września 2009 r.) pismem z dnia 5 października 2009 r. (data wpływu 5 października 2009 r.) oraz pismem z dnia 11 października 2011 r. (data wpływu 17 października 2011 r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi i treści oświadczeń o przeznaczeniu wyrobu – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 20 lipca 2009 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku akcyzowego w zakresie organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi. Pismem z dnia 14 września 2009 r. (data wpływu 17 września 2009 r.), pismem z dnia 5 października 2009 r. (data wpływu 5 października 2009 r.) oraz pismem z dnia 11 października 2011 r. (data wpływu 17 października 2011 r.) uzupełniono wniosek w zakresie opisanego stanu faktycznego, własnego stanowiska w sprawie opisanego stanu faktycznego oraz doprecyzowania pytania

przyporządkowanego do stanu faktycznego jak również informacji, że Wnioskodawca nie prowadzi składu podatkowego ani działalności jako zarejestrowany handlowiec.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w zakresie obrotu olejami napędowymi przeznaczonymi do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi oraz olejami opałowymi o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69, jak również sprzedaje używane do celów opałowych, pozostałe węglowodory gazowe o kodach CN od 2711 12 11 do 2711 19 00, które są wyrobami akcyzowymi objętymi zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie. Obrót tymi towarami odbywa się pomiędzy przedsiębiorcami w trybie zawieszonej akcyzy w składzie podatkowym lub z przemieszczeniem tych towarów w trybie zawieszonej akcyzy. Spółka sprowadza również takie wyroby ze składów podatkowych na terenie Wspólnoty Europejskiej.

W uzupełnieniu wniosku Zainteresowany poinformował, iż nie prowadzi składu podatkowego ani działalności jako zarejestrowany handlowiec.

Oświadczenie, które nie zawiera numeru faktury oraz dokładnej ilości oleju zamawianego u Wnioskodawcy jest wystawiane przed datą dostawy (wydania towaru), uzupełnienie jest natomiast dokonywane przy dostawie (po dokładnym odmierzeniu np. w składzie podatkowym) i po wystawieniu faktury VAT.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy na działalność przedstawioną w stanie faktycznym konieczne jest zezwolenie na prowadzenie działalności w charakterze podmiotu pośredniczącego...
2. Czy można stosować upoważnienie do uzupełnienia oświadczeń w zakresie numerów faktur, czy również o inne dane, takie jak np. ilość...

Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art. 2 pkt 23 ustawy o podatku akcyzowym, podmiot pośredniczący to podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, inny niż podmiot prowadzący skład podatkowy, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie działalności polegającej na dostarczaniu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, ze składu podatkowego na terytorium kraju do podmiotu zużywającego, a w przypadku wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 32 ust. 1, pochodzących również z importu.

Ponieważ Wnioskodawca dokonuje obrotu takimi towarami w składzie podatkowym bez ich wyprowadzania ze składu lub też wyprowadza te wyroby, ale ze składu podatkowego, który nie jest położony na terenie kraju - to nie jest zobowiązany do uzyskiwania zezwolenia na prowadzenie działalności w charakterze podmiotu pośredniczącego, bowiem takiej działalności nie prowadzi.

Zgodnie z art. 89 ust. 5 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym sprzedawca wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, jest obowiązany w przypadku sprzedaży osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z

przeznaczeniem do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15.

Oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1 ustawy, z zastrzeżeniem ust. 7, powinno być dołączone do kopii faktury oraz powinno zawierać:

1. dane dotyczące nabywcy;
2. określenie ilości i rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów;
3. wskazanie rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia;
4. datę i miejsce złożenia oświadczenia;
5. czytelny podpis składającego oświadczenie.

W myśl art. 89 ust. 7 ustawy, oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, jeżeli jest czytelnie podpisane, może być również złożone na wystawianej fakturze, ze wskazaniem rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia.

Specyfiką prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej jest zawieranie ustnych umów lub też zawieranie ich za pomocą faksu lub poczty elektronicznej w krótkich odstępach czasu. Faktura jest wystawiana dopiero po dostarczeniu towaru do nabywcy. Ilość tego towaru też może nieznacznie się różnić od zamówienia z uwagi na specyfikę produktu (wyroby energetyczne), który sprzedaje Wnioskodawca.

Nie zawsze jest możliwe uzyskanie oświadczenia woli, o którym mowa w ustawie zawierającego wszystkie ustawowo wymagane elementy.

Wskazać również należy, iż przepisy dotyczące oświadczeń o przeznaczeniu wyrobu wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Między innymi na sprzedawców olejów przeznaczonych do celów opałowych nałożono szczególne obowiązki w zakresie uzyskiwania oświadczeń o przeznaczeniu wyrobów uprawniającym do zastosowania obniżonych stawek akcyzy oraz szczegółowo określono zakres danych jakie powinny zawierać oświadczenia. Dopiero uzyskanie przez sprzedawcę oświadczenia spełniającego wszystkie wymogi określone w omawianych przepisach umożliwia zastosowanie stawki preferencyjnej właściwej dla paliw opałowych przeznaczonych do celów opałowych.

Przepisy podatkowe nie zawierają definicji niektórych pojęć, m.in. wywodzących się z szeroko rozumianej cywilistyki, niemniej jednak w przepisach tych definiowane są z reguły pojęcia stworzone dla potrzeb poszczególnych ustaw podatkowych (wyrażenia nomenklaturowe). W konsekwencji przepisy ustaw podatkowych zawierają niekiedy własne definicje terminów występujących również w innych aktach prawnych (np. w Kodeksie cywilnym), nadając tym terminom znaczenie niezbędne dla prawidłowej interpretacji przepisów podatkowych. Nie dotyczy to jednak przedmiotowej sytuacji, w której dopuszczalne jest upoważnienie, czy też pełnomocnictwo do złożenia określonego oświadczenia woli w imieniu osoby wskazanej w ustawie. Zdaniem Zainteresowanego, należy uznać, że jest prawnie dopuszczalne złożenie oświadczenia niepełnego z jednoczesnym upoważnieniem dla osoby, którą może być Sprzedawca, do uzupełnienia tego oświadczenia o dane natury formalnej, takie jak dokładna ilość, czy też numer faktury.

W dniu 21 października 2009 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wydał interpretację indywidualną nr ILPP3/443-118/09-6/TK stwierdzając, iż stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 6 lipca 2009 r. jest:

- prawidłowe - w zakresie zezwolenia na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący,
- nieprawidłowe - w zakresie upoważnienia do uzupełniania oświadczeń.

Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa wniesiono w dniu 13 listopada 2009 r. Odpowiedź na ww. wezwanie została udzielona pismem z dnia 2 grudnia 2009 r. znak ILPP3/443/W-33/09 -2/TW. W dniu 4 stycznia 2010 r. wpłynęła do tutejszego organu skarga (adresowana do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi) na ww. interpretację, w której wniesiono o jej uchylenie. Wyrokiem z dnia 21 kwietnia 2010 r. sygn. akt I SA/Łd 150/10 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uchylił zaskarżoną interpretację.

Dnia 5 lipca 2010 r. do tut. organu wpłynęło pismo Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 21 kwietnia 2010 r. sygn. akt I SA/Łd 150/10 w sprawie doręczenia odpisu wyroku wraz z uzasadnieniem.

W dniu 5 października 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wydał interpretację indywidualną nr ILPP3/443-118/09/10-6S/TK stwierdzając, iż stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 6 lipca 2009 r. jest:

- prawidłowe - w zakresie zezwolenia na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący,
- nieprawidłowe - w zakresie upoważnienia do uzupełniania oświadczeń.

Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa wniesiono w dniu 2 listopada 2010 r. Odpowiedź na ww. wezwanie została udzielona pismem z dnia 30 listopada 2010 r. znak ILPP3/443/W -23/10-2/TW. W dniu 11 stycznia 2011 r. wpłynęła do tutejszego organu skarga (adresowana do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi) na ww. interpretację, w której wniesiono o jej uchylenie. Wyrokiem z 28 kwietnia 2011 r. sygn. akt I SA/Łd 176/11 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi uchylił zaskarżoną interpretację.

Dnia 18 lipca 2011 r. do tut. organu wpłynęło pismo Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2011 r. sygn. akt I SA/Łd 176/11 w sprawie doręczenia odpisu wyroku wraz z uzasadnieniem.

W świetle obowiązującego stanu prawnego - biorąc pod uwagę rozstrzygnięcie zawarte w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 28 kwietnia 2011 r. sygn. akt I SA/Łd 176/11 oraz uzupełnienie wniosku z dnia 11 października 2011 r. (data wpływu 17 października 2011 r.) - stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, rozpatrując ponownie przedmiotową sprawę stwierdza co następuje.

Zasady opodatkowania wyrobów akcyzowych podatkiem akcyzowym, tj. zasady i tryb wprowadzania do obrotu wyrobów objętych akcyzą oraz zwolnienia od akcyzy określa ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.), zwana dalej ustawą.

Zgodnie z art. 2 pkt 23 ustawy, podmiot pośredniczący jest to podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, inny niż podmiot prowadzący skład podatkowy, któremu wydano zezwolenie na prowadzenie działalności polegającej na dostarczaniu wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, ze składu podatkowego na terytorium kraju do podmiotu zużywającego, a w przypadku wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 32 ust. 1, pochodzących również z importu.

Z opisu sprawy wynika, iż Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą w zakresie obrotu olejami napędowymi przeznaczonymi do celów opałowych o kodach CN od 2710 19 41 do 2710 19 49, zabarwionych na czerwono i oznaczonych znacznikiem zgodnie z przepisami szczególnymi oraz olejami opałowymi o kodach CN od 2710 19 51 do 2710 19 69, jak również sprzedaje używane do celów opałowych, pozostałe węglowodory gazowe o kodach CN od 2711 12 11 do 2711 19 00, które są wyrobami akcyzowymi objętymi zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie. Obrót tymi towarami odbywa się pomiędzy przedsiębiorcami w trybie zawieszanej akcyzy w składzie podatkowym lub z przemieszczeniem tych towarów w trybie zawieszanej akcyzy. Spółka sprowadza również takie wyroby ze składów podatkowych na terenie Wspólnoty Europejskiej.

W uzupełnieniu wniosku Zainteresowany poinformował, iż nie prowadzi składu podatkowego ani działalności jako zarejestrowany handlowiec.

Oświadczenie, które nie zawiera numeru faktury oraz dokładnej ilości oleju zamawianego u Wnioskodawcy jest wystawiane przed datą dostawy (wydania towaru), uzupełnienie jest natomiast dokonywane przy dostawie (po dokładnym odmierzeniu np. w składzie podatkowym) i po wystawieniu faktury VAT.

Mając powyższe na uwadze, Wnioskodawca nie uzyska zezwolenia na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący, gdyż takiej działalności nie prowadzi.

Zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 3 ustawy, przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również sprzedaż wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, objętych określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich sprzedaż odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy.

Stosownie do art. 89 ust. 5 pkt 1 ustawy, sprzedawca wyrobów akcyzowych nieobjętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15, jest obowiązany w przypadku sprzedaży osobom prawnym, jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej oraz osobom fizycznym prowadzącym działalność gospodarczą - do uzyskania od nabywcy oświadczenia, że nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych lub będą sprzedane z przeznaczeniem do celów opałowych, uprawniających do stosowania stawek akcyzy określonych w ust. 1 pkt 9, 10 i 15.

Zgodnie z art. 89 ust. 6 ustawy, oświadczenie, o którym mowa w ust 5 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 7, powinno być dołączone do kopii faktury oraz powinno zawierać:

1. dane dotyczące nabywcy;
2. określenie ilości i rodzaju oraz przeznaczenia nabywanych wyrobów;
3. wskazanie rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia;
4. datę i miejsce złożenia oświadczenia;
5. czytelny podpis składającego oświadczenie.

W myśl ust. 7 art. 89 oświadczenie, o którym mowa w ust. 5 pkt 1, jeżeli jest czytelnie podpisane, może być również złożone na wystawianej fakturze, ze wskazaniem rodzaju, typu oraz liczby posiadanych urządzeń grzewczych oraz miejsca (adresu), gdzie znajdują się te urządzenia.

W myśl art. 89 ust. 16 w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 5-15 stosuje się stawkę akcyzy określoną w art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy.

Powyższe przepisy wprowadzono w celu zapewnienia właściwej kontroli w zakresie obrotu wyrobami energetycznymi korzystającymi z preferencyjnych stawek akcyzy ze względu na przeznaczenie do celów opałowych. Na sprzedawców olejów przeznaczonych do celów opałowych nałożono szczególne obowiązki w zakresie oświadczeń o przeznaczeniu wyrobów uprawniających do zastosowania stawek akcyzy właściwych dla paliw opałowych oraz szczegółowo określono zakres danych jakie powinny zawierać oświadczenia. Dopiero uzyskanie przez sprzedawcę oświadczenia spełniającego wymogi określone we wskazanych przepisach umożliwia zastosowanie stawki preferencyjnej. Zatem w chwili wydania wyrobu nabywca powinien złożyć oświadczenie, które w zakresie swojej treści będzie dokumentem kompletnym.

Z treści wniosku wynika, iż sprawa dotyczy m.in. kwestii uzupełniania treści oświadczenia, o którym mowa w art. 89 ust. 5 pkt 1 ustawy, Zainteresowany wskazał, iż oświadczenie, które nie zawiera numeru faktury oraz dokładnej ilości oleju zamawianego u Wnioskodawcy jest wystawiane przed datą dostawy (wydania towaru), uzupełnienie jest natomiast dokonywane przy dostawie (po dokładnym odmierzeniu np. w składzie podatkowym) i po wystawieniu faktury VAT.

Wskazać należy, iż zaproponowany przez Wnioskodawcę sposób obrotu olejem korzystającym z preferencyjnych stawek akcyzy wypełni dyspozycję zawartą w art. 89 ust. 6 pkt 2 ustawy, gdyż treść przedmiotowego oświadczenia będzie oddawała stan faktycznego w chwili sprzedaży paliw opałowych. Brzmienie wymienionego przepisu wskazuje, iż Spółka zamierzając zastosować stawkę właściwą dla paliw opałowych powinna posiadać w chwili sprzedaży w pełni wypełnione przez nabywcę oleju oświadczenie. Przepisy ustawy w zakresie składanych oświadczeń nie umożliwiają stosowania procedury późniejszego uzupełniania oświadczeń o przeznaczeniu sprzedawanego oleju opałowego.

Reasumując, Wnioskodawca nie uzyska zezwolenia na prowadzenie działalności jako podmiot pośredniczący, gdyż takiej działalności nie prowadzi. Z kolei oświadczenie, które nie zawiera numeru faktury oraz dokładnej ilości oleju zamawianego u Wnioskodawcy i jest wystawiane przed datą dostawy (wydania towaru) a uzupełniane jest przy dostawie (po dokładnym odmierzeniu np. w składzie podatkowym) i po wystawieniu faktury VAT wypełni dyspozycję zawartą w art. 89 ust. 6 pkt 2 ustawy, gdyż treść przedmiotowego oświadczenia będzie oddawała stan faktycznego w chwili sprzedaży paliw opałowych.

Mając na uwadze powyższe, należało orzec jak w sentencji.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90-434 Łódź po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.